

旬刊 資産税広報

《主なもくじ》

●資産をめぐる税務

[問答式]

- シリーズ相続と贈与に関する税務 《退職手当金等》
 - ▼11年前親会社を退職して子会社に転籍した父に親会社からも退職金が支給された …… 2
- シリーズ譲渡に関する税務 《取用等の場合の課税の特例》
 - ▼代替資産を取得できなかったのに遡って取用等のあった年に取得した資産を選択 …… 4
- 資産の評価に関する税務 《小規模宅地等の特例》
 - ▼被相続人と生計を別にする親族Cは使用貸借により宅地を借り受けアパートを経営 …… 6

□判・審判事例特報

不動産所得（駐車場の賃料）の帰属について、使用貸借契約等が有効に成立したとは認められず、その収益は貸主名義にかかわらず、土地の所有者である請求人に帰属する …… 7

- ニュース
厚労省／8月／実質賃金0.6%減 …… 16

資産をめぐる税務

問答式

■ シリーズ相続と贈与に関する税務

《退職手当金等》

11年前親会社を退職して子会社に転籍した父に親会社からも退職金が支給された

◇ 質 問 ◇

私の父はA社に勤務していた使用人でしたが、今から11年前に、会社の都合でA社を退社させられ、A社の子会社であるB社にいわゆる転籍して最近まで勤務しておりました。

今年の6月、父が死亡しましたので、B社から私たち遺族に対して退職金が支払われることになりました。この退職金の算定は、父がA社とB社とに勤務していた期間を通算して退職金の額を算出し、その総額のうち父がA社に勤務していた期間に対する部分の金額についてはA社

が支払うこと、B社に勤務していた期間に対する部分の金額についてはB社が支払うこととなりました。

つまり、父の死亡に伴い私たち遺族は、11年前に退職したA社と、今回死亡退職したB社の2社から退職金の支払いを受けることとなりますが、この場合、11年前に退職したA社から支給される退職金も相続税の対象となるのでしょうか。

なお、A社の退職給与規程によれば、転籍社員については、転籍先を退職した時に、転籍先の勤務期間を通算してA社の勤務に係る退職金を支払う旨の定めがあります。したがって、父はA社を退職した時には、退職金の支払いを受けておりません。

(東京都・WY氏)

◇ 回 答 ◇

被相続人の死亡によって、被相続人に支給されるべきであった退職手当金、功労金その他これらに準ずる給与（これらを退職手当金

等といいますが)を受け取る場合で、被相続人の死亡後3年以内に支給が確定したものは、相続財産とみなされて相続税の課税対象となります。

(注)

1 退職手当金等とは、受け取る名目にかかわらず実質的に被相続人の退職手当金等として支給される金品をいいます。

したがって、現物で支給された場合も含まれます。

2 死亡後3年以内に支給が確定したものは次のものをいいます。

(1) 死亡退職で支給される金額が被相続人の死亡後3年以内に確定したもの

(2) 生前に退職していて、支給される金額が被相続人の死亡後3年以内に確定したもの

ところで、被相続人が生前に退職し、生存中に退職手当金等が確定した後に相続開始があった場合には、その退職手当金等に対しては所得税が課税されることになっていますので、その残余の金額(金銭、預金等その他の財産に化体されている場合が多いようです)が本来の相続財産として相続税の課税対象となります。

これに対して、生存中に退職しても、被相続人の相続開始時にその支給額が確定しなかったものについては、その支給額が確定して初めてその支給を受ける権利が相続人等に発生するものであることから、その支給を受ける権利は相続財産ではないことが明らかです。しかし、この被相続人が生存中に退職し、死亡後に支給が確定した退職手当金等は、被相続人が死亡退職したことに伴いその相続人等が取得した退職手当金等に比べて実質的な差はないので、相続税法第3条《相続又は遺贈により取得したものとみなす場合》第1項の

規定の趣旨からみて、同項の退職手当金等に該当するものとして取り扱うのが相当であると考えられます。

そして、相続税法基本通達では、相続税法第3条第1項第2号に規定する退職手当金等には、被相続人の死亡退職によるものだけに限らず、被相続人の生前退職によるものであっても、その支給されるべき額が被相続人の死亡前に確定しなかったもので、被相続人の死亡後3年以内に確定したものが含まれることを定めています。

さて、ご質問によれば、お父さんがA社を退職してB社に転籍された時点では、退職金の支給はなく、A社の退職給与規程において、転籍先の退職時にA社とB社の勤務期間を通算して退職金を一括して支給する旨の定めがあったということですから、このことを前提としますと、お父さんがA社を退職した時点ではA社の退職金は確定しておらず、お父さんが死亡してはじめてA社とB社の退職金が同時に確定したものということができません。

そうしますと、お父さんの死亡により金額が確定したA社とB社の退職金は、いずれも相続税法第3条第1項第2号に規定する退職手当金等に該当し、相続税の課税の対象とされ、所得税は課税されないものと考えます。

なお、お父さんがA社を退職した際に支払われるべき退職手当金等の額が確定していて、単に未払いとなっていたに過ぎないものが、お父さんの死亡によってあなた方遺族に支払われることとなったという場合には、その未払金は本来の相続財産に該当し、相続税法上のみなし規定を待つまでもなく相続税の課税の対象とされることはいうまでもありません。

参照条文＝相法3①二、相基通3-31

■ シリーズ譲渡に関する税務

《収用等の場合の課税の特例》

代替資産を取得できなかった
ので遡って収用等のあつた
年に取得した資産を選択

なお、その収用等に係る買取りの申出は、平成29年1月にありました。

(千葉県・YK氏)

◆ 回 答 ◆

収用等の場合の課税の特例には、課税の繰延べの特例及び特別控除の特例（収用交換等の5,000万円の特別控除の特例等）がありません。

課税の繰延べの特例には、①資産を収用交換等により譲渡し補償金等の交付を受け、その補償金等で代替資産を取得した場合（収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例）、②補償金等の代わりに譲渡した資産と同種の資産の交付を受けた場合（交換処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例）や③土地区画整理事業等の換地処分等により土地等を取得した場合（換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例）があります。

この課税の繰延べの特例は、収用交換等により譲渡した資産の取得価額等を代替資産や補償金等の代わりに交付を受けた資産などの取得価額に引き継ぐことによって課税の繰延べを行うというものです。

また、特別控除の特例は、一定の要件に当てはまる場合に、譲渡利益から特別控除額を差し引くことにより税負担を軽減するというものです。

平成29年6月、県が行う事業のため、所有していた賃貸用アパートが収用等され、土地については10,000万円の補償金、建物については5,000万円の移転補償金を取得しました。そこで、代替資産として新たに賃貸用アパートを取得しようとしたのですが、同年中に適当な物件が見つからなかったため、確定申告の際には見積承認申請書を提出し、見積額15,000万円で代替資産を取得した場合の課税の特例を適用して申告しました。

本年6月、収用等の日から2年（取得期限）が過ぎましたが、結局、気に入った物件が見つからず代替資産を取得しませんでした。

ところで、私には、平成29年4月に自己の居住用に8,000万円で取得していた自宅があるので、これを代替資産として選択し特例の適用を受けようかと考えていますが、いかがでしょうか。

しかし、税務署長の承認を受けて代替資産を取得する見込みで課税の繰延べの特例の適用を受けていたところ、都合により、収用等のあった日以後2年以内に代替資産を取得しなかった場合には、その期間を経過した日から4か月以内に、収用等のあった年分の所得税について修正申告書の提出が必要となりますが、この申告書の提出に際し、特別控除の特例の適用を受けるための要件を満たしている場合には特別控除の特例の適用を受けることができます。

(参) 収用等のあった年の翌年以後に代替資産を取得する見込みのときは、確定申告の際に取得予定の代替資産について、その取得価額の見積額、取得予定年月日などを記載した「取得価額の見積額の承認申請書」を確定申告の日までに提出し、税務署長の承認を得て見積額で申告することになります。

ところで、代替資産を取得した場合の課税の特例の適用を受けるためには、原則として、収用等により取得した補償金等で、収用等のあった日の属する年の12月31日までに代替資産を取得する必要があります。

また、収用等による補償金等を取得する前であっても、譲渡した資産に代わるべき資産を収用等があった日の前年1月1日以降で、かつ、事業認定又は買取り等の申し出があった日以後に取得していた場合には、その資産を代替資産として同特例の適用を受けることができますこととされています。

したがって、譲渡のあった日の属する年又はその前年に取得した資産を代替資産として選択する場合には、確定申告の際に、その資産を選択し、実際の取得価額に基づいて譲渡所得等の計算を行った計算明細書を添付する必要があります。

次に、上述したように、収用等のあった日の属する年中に代替資産を取得できなかった場合には、措置法で「収用等のあった日の属する年の翌年1月1日から収用等のあった日以後2年を経過した日までの期間内に代替資産を取得する見込みであり、…所轄税務署長の承認を受けたとき」には、見積額により代替資産を取得した場合の課税の特例の規定を準用することとされ、翌年以降であってもその期間内に取得した資産であれば代替資産とすることができることとされています。そして、その期間内に代替資産を取得しなかった場合又は取得価額が見積額に満たなかった場合には、修正申告により是正することとされています。

したがって、この見積承認申請により特例の適用を受けて申告した場合に代替資産として選択することができるのは、見積承認申請に基づく期間（譲渡した年の翌年1月1日から収用等のあった日以後原則2年）内に取得した資産に限られており、その期間内に取得しなかったときは、遡って収用等のあった日の属する年に取得した資産を代替資産として選択することは認められないこととなります。

ご質問の場合、収用等のあった平成29年中（又はその前年）に取得した資産（自宅）を代替資産として選択するのであれば、平成29年分の当初申告の際に選択して、実際の取得価額に基づき申告する必要があり、見積承認申請に基づく取得期間を経過してから遡って選択することはできないことになるものと考えます。

なお、結果として代替資産を取得した場合の課税の特例が適用されないこととなるため、修正申告書を提出することとなりますが、その際には5,000万円の特別控除の特例が適用できるものと考えます。

被相続人と生計を別にする
親族Cは使用貸借により宅
地を借り受けアパートを経営

◇ 質 問 ◇

被相続人Aと生計を一にする親族Bと生計を別にする親族Cは、それぞれAが所有する宅地を使用貸借（地代無償）により借り受け、アパートの賃貸業を営んでいました。Aが亡くなったことにより、それらのアパートの敷地はBとCがそれぞれ相続し、相続税の申告期限まで貸付事業を営み、これらの宅地を保有しています。

BとCが相続したアパートの敷地は、貸付事業用宅地等に該当するとして特例の適用を受けることができるでしょうか。

（山梨県・HS氏）

◇ 回 答 ◇

小規模宅地等の特例における貸付事業用宅地等とは、被相続人等の事業（不動産の貸付に限ります。ただし、ここでいう不動産貸付

には規模の大小は問いません）の用に供された宅地等で、次の(1)又は(1)のいずれかを満たす被相続人の親族が取得した部分をいいます。

- (1) その親族が、被相続人の貸付事業を引き継ぎ、申告期限まで引き続きその宅地等を有し、かつ、その貸付事業を営んでいること
- (2) その親族が、被相続人と生計を一にしていた者であって、申告期限まで引き続きその宅地等を有し、かつ、相続開始前から申告期限まで引き続きその宅地等を自己の貸付事業の用に供していること
- (3) 平成30年4月1日からは相続開始前3年以内に新たに貸付事業の用に供された宅地等でないこと（ただし、事業的規模で行っている場合は除きます）

ご質問にある被相続人Aと生計を一にする親族Bは、上記の要件を満たしているため、特例の適用が受けられるものと考えます。

一方、被相続人Aと生計を別にする親族Cが相続した宅地等は、被相続人と生計を一にしていた被相続人の親族の貸付事業の用に供されていた宅地等に該当しません。

また、親族C所有アパートの敷地は使用貸借であり、被相続人の貸付事業の用に供されていた宅地等にも該当しません。

したがって、特例の適用は受けられないものと考えます。

判・審判事例特報

不動産所得（駐車場の賃料）の帰属について、使用貸借契約等が有効に成立したとは認められず、その収益は貸主名義にかかわらず、土地の所有者である請求人に帰属する

----- 棄却 -----

〔国税不服審判所＝平成30年10月3日
・裁決〕

問 題 《事 実》

請求人の子らの名義で賃貸された土地の賃料に係る収益は請求人に帰属する

(1) 事案の概要

審査請求人（以下、請求人という）が、平成26年分の所得税等について、収入の計上誤り等を理由とする更正の請求をしたところ、原処分庁が、更正をすべき理由がない旨の通知処分を行うとともに、請求人の子らの名義で賃貸された土地の賃料に係る収益は請求人に帰属するとして更正処分等を行ったことか

ら、請求人が当該各処分の一部の取消しを求めた。

(2) 関係法令等

イ 所得税法第12条《実質所得者課税の原則》は、資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律を適用する旨規定している。

ロ 所得税基本通達12-1《資産から生ずる収益を享受する者の判定》は、所得税法第12条の適用上、資産から生ずる収益を享受する者が誰であるかは、その収益の基因となる資産の真実の権利者が誰であるかにより判定すべきであるが、それが明らかでない場合には、その資産の名義者が真実の権利者であるものと推定する旨定めている。

(3) 基礎事実

審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 請求人（昭和○年○月○日生）は、a市d町○ー○の土地（374.0㎡）、同町○番○の土地（1,157.0㎡）、同市e町○丁目○番○の土地（977.0㎡）及び同市f町○丁目○番○の土地（823.0㎡）をそれぞれ相続又は売買により取得し、所有していた。

ロ 請求人は、上記イのa市d町○ー○の土地、同町○番○の土地の一部（510.6㎡）及び同市e町○丁目○番○の土地（以下、これらの土地を併せて本件d等土地という）並びに同市f町○丁目○番○の土地（以下、本件f土地といい、本件d等土地と併せて本件各土地という）をいずれも駐車場の用地として賃貸の用に供していた。

このうち、本件d等土地の賃貸は、いずれも貸主である請求人が個人又は法人に所定の区画を自動車保管場所として使用させ、その使用料の支払を受けるという自動車保管場所使用契約によるものであった（契約期間は1年であり、以後自動更新されていた。以下、本件d等土地の上の駐車場を本件d等駐車場という）。また、本件f土地の賃貸は貸主である請求人が医療法人に従業員の駐車場用地としてこれを一括して賃貸し、その賃料の支払を受けるという土地賃貸借契約によるものであった（原契約は平成15年1月23日に締結され、以後、当該契約が更新されていた。以下、本件f土地の上の駐車場を本件f駐車場といい、本件d等駐車場と併せて本件各駐車場という）。

ハ 本件f土地（本件f駐車場）について、請求人とD社との間で、平成15年1月23日、「賃貸不動産管理委任契約書」が作成された。この契約により、本件f駐車場に係る賃貸借契約の締結・改訂、賃料の請求・代

理受領等の管理業務を請求人がD社に委託し、請求人はその委任報酬として賃貸料の○%を支払うこととされた。また、D社が賃借人から代理受領する賃貸料については、上記の委任報酬額を控除（精算）した後の金額が請求人名義の預金口座に振り込まれることとされた。

また、本件d等土地（本件d等駐車場）について、請求人とE社との間で、平成16年から平成21年にかけて、それぞれ「不動産管理契約書」（3通）が作成された。これらの契約により、請求人は、本件d等駐車場に係る自動車保管場所使用契約の締結、賃料等の代理受領、日常クレーム処理、日常清掃等の業務をそれぞれE社に委託し、その業務委託料として月額賃料等の総額の○%を支払うこととされた。また、E社が各賃借人から代理受領する賃貸料については、上記の業務委託料を控除（精算）した後の金額が請求人名義の貯金口座に振り込まれることとされた。

ニ 請求人は、本件各土地を含むその所有する複数の土地を賃貸し、その賃料収益を不動産所得として所得税の確定申告をしており、平成25年分の所得税及び復興特別所得税（以下、所得税等という）の申告においては、不動産所得に係る総収入金額（賃貸料）を○○○○円（うち本件各駐車場から生じた賃貸料収入は○○○○円）とし、不動産所得の金額を○○○○円としていた。

ホ 本件d等土地について、請求人とその長男であるFとの間で、平成26年1月25日、「使用貸借契約書」が作成された。また、同日、本件f土地について、請求人とその長女であるG（以下Fと併せて、Fらという）との間で、「使用貸借契約書」が作成された（以下、上記の各使用貸借契約書を本件各使用貸借契約書といい、本件各使用

貸借契約書による契約を本件各使用貸借契約という。

本件各使用貸借契約書には、請求人が本件各土地を平成26年2月1日から10年間、各年の固定資産税・都市計画税の合計額相当額を賃料としてFらにそれぞれ賃貸する旨、Fらは本件各土地を駐車場用地として賃借する旨、さらに、Fらは、請求人の承諾により本件各土地を転貸又は賃借権譲渡を行うことができる旨が記載されていた。

へ さらに、本件各使用貸借契約書が作成された日と同日の平成26年1月25日、請求人とFらとの間で、本件各土地の上に敷設されたアスファルト舗装又は車止め若しくはフェンス（以下、本件舗装等という）を請求人がFらに贈与する旨の「贈与契約書」（2通）がそれぞれ作成された（以下、上記の各贈与契約書による契約を本件各贈与契約という。また、本件各使用貸借契約書と本件各贈与契約書を併せて本件各契約書という）。本件各贈与契約書には、贈与物件上において営む駐車場賃貸借契約については、Fらがその地位を引き継ぐこととする旨が記載されていた。

ト 本件d等土地（本件d等駐車場）の賃貸に関し、FとE社との間において、平成26年1月30日、同年2月1日以後、請求人とE社との間で締結されていた不動産管理契約（上記ハの後段）の委託者をFに、賃料等の振込先をF名義の預金口座にそれぞれ変更する旨の「不動産管理（変更）契約書【貸主、家賃振込口座の変更】」（3通）が作成された。

また、本件f土地（本件f駐車場）の賃貸に関し、GとD社との間において、平成26年2月1日、同日以後の管理業務の委任者をGに、地代等の振込先をG名義の預金

口座にそれぞれ変更する旨の「賃貸不動産管理委任変更契約書」が作成された。

チ 本件f土地について、Gとこれを従前請求人から賃借していた医療法人との間で、平成26年1月31日、同年2月1日以後の賃貸人をGとすることなどを記載した「土地賃貸借変更契約書」が作成された。

また、本件d等土地については、平成26年2月1日以後、Fと本件d等土地を新たに自動車保管場所として使用する者又は従前の契約内容を変更する者との間で、賃貸人をFとする「自動車保管場所使用契約書」又は「自動車保管場所使用（変更）契約書」が作成された。

(4) 審査請求に至る経緯

イ 請求人は、平成26年分の所得税等について、法定申告期限までに申告した。

なお、請求人は、上記の確定申告書に同年分の収支内訳書（不動産所得用）を添付して提出したところ、当該収支内訳書上、本件各駐車場の賃貸契約期間については、これを平成26年1月のみとし、当該期間の賃貸料収入を同年分の不動産所得に係る総収入金額に含めて不動産所得の金額を算出していた。

ロ 請求人は、平成26年分の所得税等について、平成29年1月24日、更正の請求（以下、本件更正の請求という）をした。

なお、本件更正の請求は収入の計上漏れ、固定資産税の計上漏れ、金（金地金）の譲渡収入の計上漏れ等により、上記イの申告に係る納付すべき税額が過大となっていることを理由とするものであるが、このうち金地金の譲渡収入の計上漏れ等については、請求人が原処分庁所属の調査担当職員（以下、調査担当職員という）による調査を受け、その際に指摘されたものであった。

ハ 原処分庁は、本件更正の請求に対し、平成29年3月23日付で更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下、本件通知処分という）を行うとともに、請求人の平成26年分の所得税等について、同日付で、更正処分（以下、本件更正処分という）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、本件賦課決定処分という、本件更正処分と併せて本件更正処分等という）を行った。

なお、本件更正処分は、平成26年2月以後の本件各駐車場の収入がいずれも請求人に帰属することを前提としてされたものであり、また、本件通知処分は、本件更正処分により認定した課税標準及び納付すべき税額を前提としてされたものであった。

- ニ 請求人は、本件通知処分及び本件更正処分等を不服として、平成29年6月16日、再調査の請求をしたところ、再調査審理庁は、同年9月13日付で棄却の再調査決定をした。
- ホ 請求人は、平成29年10月11日、再調査決定を経た後の原処分を不服とし、その一部の取消しを求めて審査請求をした。

(5) 争点

本件各駐車場に係る平成26年2月ないし12月の所得は、請求人に帰属するか（具体的には、本件各使用貸借契約及び本件各贈与契約が有効に成立したか否か）。

請求人の主張

本件各駐車場に係る平成26年2月ないし12月の所得は、Fらに帰属するもの

Fらは、本件各使用貸借契約により本件各土地の使用収益権を得て、本件各贈与契約に

より本件各駐車場の賃貸人の地位を引き継いだことにより、本件各駐車場の転貸人となった。このことは、Fらが、本件各駐車場の使用者との間で賃貸借契約の変更契約を締結したり、本件各駐車場の管理会社との間で不動産管理委任契約の変更契約を締結したりしたことからも明らかである。

したがって、本件各駐車場に係る平成26年2月ないし12月の所得は、Fらに帰属するものであり、請求人に帰属するものではない。

なお、請求人は、調査担当職員に対し、本件各使用貸借契約書の存在を知らず、署名・押印したかも不明である旨申述したことはない。請求人が本件各贈与契約及び本件各使用貸借契約の締結意思を有していなかったという原処分庁の主張は、根拠のない恣意的な推測にすぎない。

原処分庁の主張

本件各駐車場に係る所得は、本件各土地の所有者である請求人に帰属する

以下のとおり、本件各贈与契約及び本件各使用貸借契約は無効であり、Fらは、本件各駐車場に係る収益に関し何らの権原も有していない。したがって、本件各駐車場に係る平成26年2月ないし12月の所得は、本件各土地の所有者である請求人に帰属する。

(1) 本件各贈与契約について

本件舗装等は、取引観念上、本件各土地を離れて独立した用途に用いられることを想定し得ず、独立の経済的価値を有するものではないから、本件各土地から独立して所有権の客体とはならないものである。加えて、下記(2)と同様の理由から、請求人は、本件各贈

与契約の締結意思を有していなかった。

よって、本件各贈与契約は無効である。

(2) 本件各使用貸借契約について

請求人は、調査担当職員に対し、本件各使用貸借契約書の存在を知らず、署名押印したかも不明である旨申述したことなどからすると、請求人は、Fなどに言われるがままに、具体的内容を理解せずに本件各使用貸借契約書に署名押印したにすぎず、本件各使用貸借契約の締結意思を有していなかったものというべきである。

また、本件各贈与契約は、上記(1)のとおり独立して贈与の客体となり得ない本件舗装等を贈与するという不合理な内容であること、Fは、調査担当職員に対し、単なる土地の借用では本件各駐車場に係る収益の帰属者とは認められないと考えて本件各契約書を作成した旨申述したこと、請求人とFらは、親子であることからすると、本件各契約書は、所得税率が請求人よりも低いFらが本件各駐車場に係る収益を享受する権原を有するという外形を作出し、租税回避を行う目的で作成されたものというべきであり、このことから、請求人は、本件各使用貸借契約の締結意思を有していなかったというべきである。

よって、本件各使用貸借契約は無効である。

■ 結 論

《 裁 決 》

本件各駐車場に係る平成26年2月ないし12月の所得はいずれも請求人に帰属

(1) 法令解釈

所得税法はその第12条に実質所得者課税の原則についての規定を置くところ（上記《法令解釈》のイ参照）、その趣旨は、担税力に応じた公平な税負担を実現するため、収益の法形式上の帰属者（名義人）と法律実質的帰属者が相違する場合には、後者を収益の帰属者とするというものと解される。そして、同条の規定を受けた所得税基本通達12-1は、所得税法第12条の適用上、資産から生ずる収益を享受する者が誰であるかは、その収益の基因となる資産の真実の権利者が誰であるかにより判定すべきであり、それが明らかでない場合には、その資産の名義者が真実の権利者であるものと推定する旨を定めているが（上記《関係法令等》のロ参照）、かかる取扱いと同条の規定の趣旨に沿うものとして当審判所においても相当と認められる。

(2) 認定事実

原処分関係資料並びに審判所の調査及び審理の結果によれば、次の事実が認められる。
イ 原処分に係る税務調査の際の請求人の申述等について

(イ) 平成27年9月8日

調査担当職員は、平成27年9月8日、請求人の所得税等の調査（以下、原処分調査という）のため、肩書地に所在する請求人の自宅に赴き、請求人と面談した。

調査担当職員は、請求人から平成26年分の所得税等の申告関係資料の提示を受けるとともに、請求人の所有する不動産1件ごとに、その利用状況等について請求人に質問等をしたところ、請求人は、Fらがいずれもその居住用として利用している土地建物については、固定資産税等を請求人が負担した上でFらに無償で貸している旨申述した。他方、請求人は、本件各駐車場の収入が平成26年1月までしか計上されていないことについては、同年

2月以降の収入はFらが申告しているとしたものの、その経緯などの詳しいことは分からない旨申述した。

また、請求人が提示した申告関係資料を調査担当職員が確認したところ、その中に、請求人に対して支払う本件各土地の地代に関する計算資料（「平成26年 A（請求人）様へ支払う地代」と題し、「税理士法人H」が作成したもの）があり、そこに「土地使用貸借契約書より」との記載があった。しかし、請求人が提示した申告関係資料の中に土地使用貸借契約書が見当たらなかったことから、調査担当職員が請求人に当該土地使用貸借契約書の提示を求めたところ、請求人は、契約書については知らない旨、契約書に印鑑を押印した記憶もない旨申述した。

(ロ) 平成27年9月14日

調査担当職員は、平成27年9月14日、請求人に電話をかけ、本件各土地に係る使用貸借契約書を次の面談時に提示するよう依頼した。これに対し、請求人は、長男（F）が税理士に聞いて申告を行っている旨、長男から言われるまま申告をした旨、契約書に押印した記憶はなく契約書も手もとにない旨などを申述した。

上記の電話の後、Fから調査担当職員宛に電話があった。Fは、本件各駐車場の収入をFらが申告していることについて、単なる土地の借用では本件各駐車場に係る収入の帰属者として認められないため、父（請求人）から駐車場設備の贈与を受けて本件各駐車場の収入を申告している旨、（請求人に対し）地代も支払い、贈与税の申告もしている旨、さらにこれらについては税理士に聞いて行っている旨などを調査担当職員に申述した。

なお、調査担当職員は、このFからの電話により、請求人がFらに対し駐車場の設備（本件舗装等）を贈与したことを知った。

(ハ) 平成27年9月16日

本件各使用貸借契約書及び本件各贈与契約書（本件各契約書）の各写しが、Fの妻を介して調査担当職員に提出された。

(ニ) 平成27年10月20日

調査担当職員は、請求人の自宅に臨場し、請求人及びFと面談した。

Fは、調査担当職員に対し、平成26年2月以降、本件各土地の賃貸借契約の名義をFらの名義に変更しているとし、本件各駐車場の収入の権利者がFらであることは明らかであるから、その収入はFらに帰属する旨などを申述した。一方、請求人は、本件各契約書の作成経緯や不動産管理会社との管理契約に係る委任者名義の変更等の経緯に関する調査担当職員の質問に対し、「分からない」、「2、3日前のことも忘れてる」旨の回答をするにとどまった。

(ホ) 平成27年12月1日

税理士法人H（以下、本件税理士法人という）は、平成27年12月1日、原処分庁に対し、税務代理の依頼者を請求人、対象税目を所得税等、対象年分を平成24年分から平成26年分までとする税務代理権限証書を提出した。

(ヘ) 平成27年12月17日及び同月18日

本件税理士法人の請求人の担当税理士であるJ税理士は、平成27年12月17日、B税務署に赴き、調査担当職員と面談した。その際、J税理士は、調査担当職員に対し、今回の件については、本件税理士法人において助言を行ったものである旨などを申述した。

また、J税理士は同月18日、調査担当職員に電話をかけ、請求人はFらとの間で本件各使用貸借契約を締結していること、賃貸借契約や不動産管理契約の名義、賃料の受取口座の名義もFらの名義であることから、本件各駐車場の収入の真実の権利者はFらであり、当該収入はFらに帰属する旨などを申述した。

ロ 本件税理士法人の請求人への関与状況

本件税理士法人は相続専門の税理士法人であり、平成27年12月に請求人から税務代理を受託したが（上記イのホ）、それ以前の平成25年11月頃から請求人の相続対策についての助言や指導を行っていた。そして、本件各使用貸借契約、本件各贈与契約の締結をはじめとした本件各土地を巡る一連の取引ないし行為は、本件税理士法人が企図したものであり（上記イのハ）、本件各契約書の書式も本件税理士法人が作成したものであった。

(3) 検討

イ はじめに

本件においては、前記(1)に照らして、「収益の基因となる資産の真実の権利者が誰であるか」が問題となるところ、本件各土地は、いずれも請求人の所有に属するものである。これに対し、請求人は、請求人とFらとの間において本件各契約書が作成されたことにより、本件各駐車場の経営者としての地位ないしは本件各土地の賃貸人としての地位が請求人からFらにそれぞれ移転した旨主張し、原処分庁は、本件各契約書に係る契約にはその効力が認められない旨主張する。

そこで、以下においては、本件各契約書に係る契約、すなわち本件各使用貸借契約及び本件各贈与契約が有効に成立したものの可否かについて検討する。

ロ 本件各使用貸借契約及び本件各贈与契約の効力について

(イ) 本件各使用貸借契約及び本件各贈与契約については、本件各契約書が作成されているところ、その各請求人作成部分の署名・押印を請求人自身がしたことについては当事者間に争いが無いことなどから、請求人がその意思に基づいて本件各契約書に署

名・押印したものと認められる。

ところで、文書に、作成者の意思に基づいてされた署名あるいは押印がある場合は、通常、その署名・押印をした者は、当該文書の内容を確認の上これに署名・押印することがほとんどであるから、当該文書の記載内容自体もその意思に基づくもの（真正に成立したもの）と推定される（民事訴訟法第228条《文書の成立》第4項参照）。そうすると、本件各契約書については、請求人の意思に基づく署名・押印がある以上、その内容自体についても請求人の意思に基づくものとの推定が働くこととなる。

(ロ) そこで検討するに、本件各契約書の記載によれば、Fらが、請求人から本件各土地の上に敷設されていた本件舗装等の贈与を受けて本件各駐車場に係る賃貸借契約を引き継ぎ、また、平成26年2月1日から平成36年1月31日までの10年間、請求人の承諾により、本件各土地の転貸又は賃借権譲渡をすることができるとされている（上記《基礎事実》のホ及びへ）。

しかし、基礎事実及び認定事実によれば、請求人は平成26年2月1日当時〇歳と高齢であったこと、本件各契約書の作成をはじめとした本件各土地を巡る一連の取引ないし行為については、Fが請求人の相続対策の相談をしていた本件税理士法人が企図したものであり、本件各契約書の書式も本件税理士法人が作成したものと認められること、また、平成26年2月1日の前後において、本件各土地の駐車場としての利用状況や不動産管理会社（E社又はD社）を介しての管理状況自体に特段の変化が認められないことからすると、本件各契約書の作成目的は、請求人の相続対策の一環として、その所有不動産から生ずる賃料収益の一部を親族間で分散することにより、総体とし

ての租税負担を軽減させることにあつたとみるのが相当である。そして、かかる目的の下、本件各土地の所有権を請求人に留保したまま、その使用収益権原のみを相応の対価を発生させることなく他に移転する方法として、Fらへの本件各土地の使用貸借及び駐車場設備（本件舗装等）の贈与という形式が採られたものと認められる。

- (ハ) また、認定事実によれば、本件各契約書の作成当事者である請求人は原処分調査の際、調査担当職員の質問に対し、本件各駐車場の収入を平成26年2月以降Fらが申告することとなった経緯等の詳しいことは分からない旨の回答をした上、本件各使用貸借契約書を知らない旨、また、契約書に印鑑を押印した記憶もない旨申述し（平成27年9月8日。上記(2)のイの(イ)）、さらに、後日、調査担当職員が電話で請求人に本件各使用貸借契約書の提示を求めた際にも、契約書に印鑑を押印した記憶はなく手もとにもない旨の回答をしたほか（同月14日。上記(2)のイの(ロ)）、Fの妻を介して本件各契約書の写しが調査担当職員に提出された後、F同席の下で行われた調査の際にもなお、本件各土地の賃料収益をFらが申告することとなった事情等の詳細は「分からない」などと回答するにとどまるなど（同年10月20日。上記(2)のイの(ニ)）、本件各契約書については、一貫して知らない旨申述していたことが認められる。そして、原処分調査の際、請求人はFらがその居住用として利用している不動産については固定資産税等を負担した上でFらに無償で貸している旨明確に回答していたところ（上記(2)のイの(イ)）、本件各契約書の作成についてのみ、あえて虚偽の申述を行わなければならない動機が請求人にあつたとも認められないことからすると、請求人は、原

処分調査の時点において、実際にも、本件各駐車場の収入を平成26年2月以後Fらが申告することとなった具体的な事情やその原因とされる本件各契約書の作成事実を認識していなかったものと認めるのが相当である。

- (ニ) そして、上記(ロ)及び(ハ)の事実に加え、本件各土地を巡る一連の取引ないし行為は、Fから相続対策の相談を受けていた本件税理士法人が企図したものであり、本件各契約書の書式も本件税理士法人が作成したものと認められること（上記(2)のロ）、請求人は原処分調査の際、税理士から助言を受けていたFから言われるままに申告を行った旨申述していたこと（上記(2)のイの(ロ)）を併せ考慮すると、請求人は、その内容を知らされないまま、本件税理士法人が作成した本件各契約書への署名・押印をFから求められ、その記載内容を一切確認しないままこれに応じたことが強く推認されるというべきである。
- (ホ) この点について、請求人は、原処分調査の際、調査担当職員に対し、本件各使用貸借契約書について知らないなどと申述した事実はない旨主張する。

しかしながら、証拠上、原処分調査の状況（上記(2)のイ）を通じ、調査担当職員の質問やこれに対する請求人の回答に特段不自然な点は認められない。加えて、調査担当職員が電話で請求人に本件各使用貸借契約書の提示を求め、これに対し請求人が契約書に押印した記憶はなく手もとにもない旨の回答をした日の同日に、Fが、調査担当職員に電話をかけ、本件各駐車場の収入をFらが申告することとなった経緯等の説明をしていたこと（上記(2)のイの(ロ)）、さらに、その後、本件各契約書の写しが、Fの妻を介して調査担当職員に提出された

こと（上記(2)のイの(ハ)）からすると、請求人は、少なくとも原処分調査の際には、調査担当職員に対し、本件各使用貸借契約書の存在を知らない、契約書に印鑑を押印した記憶もない旨の申述等をしていたと認めるのが相当である。

- (ハ) 以上によれば、請求人は、本件各契約書について、その意思に基づいて署名・押印を行ったことが認められるものの、本件各契約書の内容を確認することがなかったため、その内容を全く認識していなかった可能性が高い。そうすると、上記(イ)の推定の基礎を欠いていて推定は働かないから、本件各契約書によっては、請求人がその内容に沿った意思を有していたとは認められないというべきである。

したがって、本件各契約書に基づいて、本件各使用貸借契約及び本件各贈与契約が請求人の意思に基づいて成立したものと認められないし、他に本件各使用貸借契約及び本件各贈与契約が有効に成立したと認めるに足りる的確な証拠もないから、当該各契約が有効に成立したと認めることはできない。

ハ 本件各駐車場の収入の帰属について

上記ロの(ハ)のとおりであるから、本件各駐車場に係る平成26年2月ないし12月の所得、具体的には、本件各土地について、平成26年2月1日以後の期間を対象として新たに締結され又は変更された賃貸借契約（自動車保管場所使用契約）により生じた賃料（使用料）収益は、その貸主名義にかかわらず、いずれも本件各土地の所有者である請求人に帰属するというべきである。他方、Fらは、事実上、本件各土地の賃貸借契約（自動車保管場所使用契約）を自己の名で締結し、その賃料（使用料）を管理し、費消していたにすぎない。

(4) 原処分の適法性について

イ 本件通知処分及び本件更正処分の適法性について

上記(3)のハのとおり、本件各駐車場に係る平成26年2月ないし12月の所得はいずれも請求人に帰属すると認められる。そして、当審判所において請求人の平成26年分の所得税等の総所得金額及び納付すべき税額を計算すると、いずれも本件更正処分の額と同額となる。本件通知処分及び本件更正処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によってもこれを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件更正の請求に対して更正をすべき理由がないとした本件通知処分及び本件更正処分はいずれも適法である。

ロ 本件賦課決定処分の適法性について

上記イのとおり、本件更正処分は適法であるところ、本件において、国税通則法（平成28年法律第15号による改正前のもの）第65条《過少申告加算税》第4項に規定する「正当な理由」があるとは認められない。そして、審判所においても、請求人の過少申告加算税の額は、本件賦課決定処分における金額と同額であると認められる。

したがって、本件賦課決定処分は適法である。

(5) 結論

よって、審査請求はいずれも理由がないから、これらを棄却することとする。

《参照条文等》

所得税法第12条

民事訴訟法第228条第4項

